

Audience publique du 4 février 2004

Recours formé par la société anonyme ... , ... ,
contre une décision du bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI
en matière d'impôts sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 16808 du rôle et déposée le 1er août 2003 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... , ayant son siège social à L- ... , inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 6395, représentée par son comité de direction, tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre de l'année d'imposition 1997 émis du 25 juillet 2002 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 décembre 2003 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 15 janvier 2004 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision entreprise ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 janvier 2004.

Le bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI émit le 25 juillet 2002 à l'attention de la société anonyme ... , désignée ci-après « ... » un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1997.

La ... formula une réclamation contre ce bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités par lettre du 25 septembre 2002. A travers cette réclamation elle contesta le montant dû au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1997, concernant

plus précisément le calcul du crédit d'impôt espagnol déductible de l'impôt sur le revenu des collectivités.

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur de l'Administration des Contributions directes, désigné ci-après « *le directeur* », la ... fit introduire le 1^{er} août 2003 un recours en réformation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre de l'année d'imposition 1997 émis le 25 juillet 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Aux termes du prédict l'article 8 paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le recours en réformation est dès lors recevable en son principe pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Dans le cadre de ce recours, la ... sollicite la réformation du bulletin d'imposition déféré, notamment dans la mesure où l'administration des Contributions directes n'aurait pas pris en compte l'impôt commercial communal pour le calcul de la limite d'imputation concernant le calcul du montant maximum d'impôts espagnols imputables.

Force est de constater que si la réclamation adressée par la ... en date du 25 septembre 2002 au directeur reproche une mauvaise application de la convention contre les doubles impositions conclue le 3 juin 1986 entre le Luxembourg et l'Espagne, ci-après désignée par « *la convention* », en ce qui concerne la question de l'application de la technique dite du « *grossing-up* » et sollicite la rectification en conséquence du bulletin d'impôt litigieux, concernant plus précisément le montant du crédit d'impôt espagnol à déduire du montant d'impôt sur le revenu des collectivités, elle reste en défaut de revendiquer l'imputation de l'impôt commercial communal, fait qu'elle admet d'ailleurs dans son recours en réformation : « *Il est vrai que dans sa réclamation ... n'a revendiqué que le premier de ces deux effets tout en ne demandant pas l'imputation sur l'impôt commercial communal; le fait de pouvoir imputer les impôts espagnols sur l'ICC reste en effet sans conséquences pratiques dans le cas de ...* ».

Un recours dirigé contre le bulletin dressé par le bureau d'imposition est irrecevable *omisso medio* si ledit bulletin et les contestations formulées n'ont pas été

soumis préalablement pour examen et décision au directeur (Trib. adm., 6 août 1997, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 352, p. 403, et les références y citées).

Il en résulte qu'à défaut pour la ... d'avoir revendiqué l'imputation sur l'impôt commercial communal dans le cadre de sa réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1997 déferé, son recours contentieux portant sur ce point particulier est irrecevable *omisso medio* dans la mesure où elle n'a pas saisi préalablement le directeur d'une réclamation revendiquant cette imputation et dirigée contre le bulletin d'impôt précité.

La ... reproche encore en l'espèce à l'administration des Contributions directes d'avoir fait une application erronée des stipulations de la convention, en ce qui concerne le calcul du crédit d'impôt.

Elle fait valoir que c'est à tort que l'administration aurait refusé le « *grossing-up* » du revenu, technique consistant à recalculer à la hausse un revenu fictif, en raison de la retenue à la source correspondant au montant des impôts espagnols supposés prélevés sur les revenus de source espagnole, à savoir des intérêts.

Ce moyen fait également l'objet du recours en réformation déposé par la ... en date du 1^{er} août 2003.

Au fond, en ce qui concerne ce moyen relatif au calcul du crédit d'impôt espagnol déductible de l'impôt sur le revenu des collectivités, l'article 24 paragraphe 1 sous-paragraphe b) de la convention dispose que « *lorsqu'un résident du Luxembourg reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10, 11 et 12 sont imposables en Espagne, le Luxembourg accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé en Espagne* ».

Le sous-paragraphe e) du même article précise pour sa part que : « *pour l'application du sous-paragraphe b) ci-dessus les intérêts visés au paragraphe 3 de l'article 11 et payés à un résident du Luxembourg sont considérés comme ayant supporté l'impôt espagnol au taux de 10 pour cent* ». Le sous-paragraphe f) quant à lui prévoit dans le même cas de figure un taux de 15 pour cent pour la période allant jusqu'au 31 décembre 1999.

Enfin, l'article 11 paragraphe 3 point b) de la convention prévoit que « *les intérêts de prêts consentis par un résident d'un Etat cocontractant et garantis par un des deux Etats, à un résident de l'autre Etat contractant sont exonérés d'impôt dans l'Etat d'où ils proviennent* ».

Si l'applicabilité des dispositions précitées au cas d'espèce n'est pas sujette à contestation de la part de la demanderesse, les parties sont cependant en désaccord quant à l'interprétation et à l'application concrète à donner à ces dispositions.

L'article 24 paragraphe 1 instaure, par ses sous-paragraphes e) et f) une fiction, à savoir celle d'une retenue fictive en Espagne, fixée forfaitairement à 10 respectivement 15 pour cent, pour des intérêts qui ont bénéficié d'une exonération d'impôts en Espagne.

Cette disposition constitue par ailleurs une exception au principe retenu par l'article 24 paragraphe 1 sous-paragraphe b) selon lequel le Luxembourg accorde une déduction, sur l'impôt perçu sur les revenus de source espagnole, d'un montant correspondant à l'impôt *effectivement* payé en Espagne.

Conformément au principe selon lequel les exceptions, en ce compris les fictions qui constituent par définition des exceptions, sont d'interprétation stricte, c'est-à-dire que le juge doit les appliquer dans le sens d'une restriction de leur portée par opposition à une interprétation large voire extensive, consistant à aller dans le sens d'un élargissement de leur portée.

Force est de constater que le texte des dispositions en question ne prévoit pas expressément de « *grossing up* » des revenus de source espagnole, c'est-à-dire que ces dispositions, et en particulier l'article 24 paragraphe 1, sous-paragraphe e) et f), ne prévoient pas l'obligation pour l'administration des Contributions directes de procéder à un recalcul à la hausse des revenus de source espagnols afin d'obtenir un revenu fictif brut.

La théorie du « *grossing-up* » aboutirait par ailleurs à faire bénéficier le contribuable touchant des intérêts de source espagnole non imposés en Espagne d'un double avantage par rapport au contribuable percevant des revenus effectivement imposés en Espagne : non seulement le premier aura bénéficié en Espagne d'une exonération d'impôts, mais encore, à suivre la théorie de la demanderesse, il devrait pouvoir prendre en considération un revenu grossi artificiellement par un recalcul à la hausse d'un revenu fictif devant correspondre a priori à un montant effectivement payé. L'application de la théorie du « *grossing-up* » conduirait de la sorte à allouer au contribuable un avantage non prévu par les textes, de sorte qu'elle ne saurait être suivie en l'occurrence par le tribunal.

Cette conclusion n'est pas éternuée par la référence à une interprétation téléologique des dispositions litigieuses, voire par la référence à d'autres conventions, le recours à de telles modalités d'interprétation, qui tendraient à insérer dans le texte des modalités qui n'y figurent pas, n'étant compatibles ni avec le caractère d'exception des sous-paragraphes e) et f) de l'article 24 paragraphe 1 de la convention ni avec le principe d'interprétation restrictive des dispositions d'exception.

Le recours en réformation est partant à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
déclare le recours irrecevable *omisso medio* dans la mesure des moyens non exposés dans
la réclamation adressée au directeur de l'administration des Contributions directes,
le reçoit pour le surplus en la forme,
dans cette mesure et au fond, le déclare non justifié et en déboute,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 février 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. SCHMIT

s. DELAPORTE